

3-RV.2019.29
P 32

Urteil vom 24. Februar 2022

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schorno
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrent **A.** _____

 vertreten durch Rovi Treuhand AG, Limmattalstrasse 206, Postfach,
 8049 Zürich

Beigeladene **B.** _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
 vom 19. November 2018
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügungen vom 17. April 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission R. für das Jahr 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 233'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 522'500.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 223'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 624'000.00) veranlagt. Gestützt auf den Bericht des Kantonalen Steueramtes (KStA), Buchprüfungen (BP), vom 12. Dezember 2017 wurden verschiedene Korrekturen gegenüber der Selbstdenklaration vorgenommen. Berücksichtigt wurde ein Einkauf von Beitragsjahren in die 2. Säule von A. von CHF 750'000.00. Nicht zum Abzug zugelassen wurden von der BVG-Stiftung in Rechnung gestellte Schuldzinsen von CHF 31'892.00.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. April 2018 liess A. mit Schreiben vom 17. Mai 2018 Einsprache erheben. Er liess den Antrag stellen:

"Steuerveranlagung 2012

Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sind nochmals zu überprüfen und der Einkauf in die Pensionskasse ist im Umfang von 50 % als geschäftsmässiger Aufwand zu betrachten. Die im Zusammenhang mit dem Einkauf stehenden Verzugszinsen von CHF 31'892 sind zum Abzug zuzulassen. Die Vermögensanteile an den einfachen Gesellschaften Baukonsortium G. sowie E., beide Q., sind nochmals zu überprüfen resp. zu korrigieren"

3.

3.1.

Mit Schreiben des Steueramtes R. vom 23. Oktober 2018 wurde A. und B. eine Reformatio in peius angedroht.

3.2.

A. liess dazu mit Schreiben vom 6. November 2018 Stellung nehmen. Neu und sinngemäss wurde beantragt, dass die ordentlichen Arbeitnehmerbeiträge für das BVG von CHF 89'943.00 zum Abzug zuzulassen seien.

4.

Mit Entscheid vom 19. November 2018 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab. In Reformatio in peius wurde das steuerbare Einkommen auf CHF 314'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 865'600.00) und das steuerbare Vermögen auf CHF 454'000.00 (satzbestimmendes Vermögen unverändert CHF 624'000.00) erhöht.

5.

Den Einspracheentscheid vom 19. November 2018 (Zustellung am 18. Dezember 2018) hat A. mit Rekurs vom 21. Januar 2019 (Postaufgabe am 26. Januar 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt den Antrag:

"Die steuerbaren Einkommen sind wie folgt fest zu setzen

	Kanton		Bund	
	Steuerbar	Satz	Steuerbar	Satz
	CHF	CHF	CHF	CHF
Steuerbares Einkommen	176'090	400'715	401'321	401'312
Steuerbares Einkommen Q.	176'090	400'715	401'321	401'321"

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

6.

Das Steueramt R. beantragt die Abweisung und das KStA die teilweise Gutheissung des Rekurses.

7.

A. hat eine Replik erstaten lassen. Neu wurde der Antrag gestellt:

	"CHF	CHF
Satzbestimmendes Einkommen veranlagt		865'658
abzügl. 50% des PK-Einkaufs	-375'000	
abzügl. AN-Beiträge BVG	-89'943	
zuzügl. im Einspracheverfahren doppelt gewährte Schuldzinsen	31'892	-433'051
Satzbestimmendes Einkommen neu		<u>432'607"</u>

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens 3-RV.2019.31 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 beigezogen.

9.

Mit Schreiben vom 3. Februar 2022 wurde B. zum Verfahren beigelesen. Ihr wurden der Rekurs, die Vernehmlassungen und die Replik zur Stellungnahme zugestellt.

10.

B. reichte keine Stellungnahme ein.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. auch § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2018 [2C_80/2018], Erw. 2.3.; AGVE 2008 S. 126; VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287]).

2.2.

Vorliegend haben sich der Rekurrent und seine Ehefrau B. per 1. Januar 2013 getrennt. Zu prüfen sind vorab die verfahrensrechtlichen Folgen dieser Trennung.

2.3.

2.3.1.

Ehegatten werden nach § 61 Abs. 1 StG für die ganze Steuerperiode gemeinsam besteuert. Voraussetzung ist, dass eine rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe (§ 61 Abs. 2 StG e contrario) besteht, wobei die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend sind. Eine Trennung nach Ablauf der Steuerperiode hat auf die gemeinsame Veranlagung keinen Einfluss (VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153], mit Hinweis).

2.3.2.

Unbestritten bestand per 31. Dezember 2012 eine rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe, so dass für die Steuerperiode 2012 zu Recht eine gemeinsame Veranlagung für den Rekurrenten und seine Ehefrau B. vorgenommen wurde.

2.4.

Aufgrund der tatsächlichen Trennung ab 1. Januar 2013 galt im Zeitpunkt der Rekuserhebung vom 21. Januar 2019 jedoch die Vertretungsvermutung nach § 172 StG nicht mehr. Vorliegend wurde die Vollmacht der Vertreterin nur vom Rekurrenten unterzeichnet. Der Rekurs wurde damit nur in seinem Namen erhoben. Da die Ehefrau ausweislich der Akten auch keine Vollmacht zu Gunsten des Rekurrenten ausgestellt hat, kann sie nicht als durch den Rekurrenten vertreten gelten (VGE vom 17. März 2010 [WBE. 2009.301]).

2.5.

2.5.1.

Gemäss § 197 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 12 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) können Dritte von Amtes wegen zum Verfahren beigeladen werden, wenn sie durch den Ausgang des Verfahrens in eigenen Interessen berührt werden könnten. Durch die Beiladung erlangt die beigeladene Person Parteistellung mit den entsprechenden Rechten und Pflichten, und der Entscheid ist auch für sie verbindlich. Die Kostenpflicht entfällt, wenn die beigeladene Person auf eine aktive Teilnahme am Verfahren verzichtet.

2.5.2.

Der Ausgang des Rekursverfahrens kann Auswirkungen auf die Ehefrau B. betreffende Steuerlast haben. Da sie durch den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichtes in ihren eigenen Interessen berührt sein kann, wurde die Ehefrau B. zum Verfahren beigeladen und hat dadurch Parteistellung erhalten.

2.5.3.

Indem sich die Ehefrau B. innert Frist zum Rekursbegehren nicht geäußert hat, hat sie am Verfahren nicht teilgenommen. Sie hat demnach keine Verfahrenskosten zu tragen. Das Urteil ist aber so oder anders auch für sie verbindlich (vgl. SGE vom 25. Januar 2018 [3-RV.2017.121], mit Hinweis).

3.

Mit "Rekurs/Beschwerde" vom 21. Januar 2019 wird auch die Reduktion des für die direkte Bundessteuer 2012 massgeblichen steuerbaren Einkommens beantragt. Anfechtungsobjekt ist vorliegend jedoch einzig der Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Ein anfechtbarer Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer 2012 liegt nicht vor. Dementsprechend kann auf den Antrag betreffend direkte Bundessteuer 2012 nicht eingetreten werden.

4.

4.1.

4.1.1.

Die Steuerkommission kann im Einspracheentscheid alle Faktoren neu festsetzen. Ändert sie die Veranlagung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person (Reformatio in peius), hat sie ihr zuvor Gelegenheit zu geben, sich schriftlich oder mündlich zu äussern (§ 195 Abs. 2 StG). Mit dieser Bestimmung wird das bundesverfassungsrechtliche Verbot formeller Rechtsverweigerung (Art. 29 Abs. 2 BV) für den Bereich des Steuerrechts in der Ausgestaltung als Recht auf Äusserung konkretisiert.

Sinn und Zweck des rechtlichen Gehörs ist es, dass der Steuerpflichtige Stellung nehmen kann, bevor über seine Einsprache entschieden wird. Dabei soll die Sachlage, unter Teilnahme des Betroffenen, möglichst optimal aufgeklärt werden. Gegenstand der Äusserung ist der gesamte Verfahrensstoff. Der Betroffene kann sich zu allen entscheiderelevanten Sachfragen äussern.

Bezüglich der Bestimmung von § 195 Abs. 2 StG bedeutet dies, dass die Einsprachebehörde dem Steuerpflichtigen vor dem Entscheid konkret aufzuzeigen hat, in welcher Hinsicht und in welchem Umfang die Veranlagung bzw. Schätzung zu seinem Nachteil abgeändert werden soll (SGE vom 22. Dezember 2016 [3-RV.2016.104]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 195 StG N 8, mit Hinweisen).

4.1.2.

Vorliegend hat das Steueramt R. den Rekurrenten mit Schreiben vom 23. Oktober 2018 eine Reformatio in peius angedroht:

"Die aus dem Buchprüfungsbericht resultierenden Anteile wurden in der Veranlagung netto, d.h. nach Verrechnung der Aktiven und Passiven erfasst. Im Buchprüfungsbericht sind die Aktiven und Passiven brutto, d.h. getrennt aufgelistet. Wir haben nun im Einspracheverfahren die Erfassung gemäss dem Buchprüfungsbericht brutto vorgenommen. Die Details sehen Sie aus der Beilage ["Veranlagungsdetails 2009 – 2013 (inkl. Ausscheidung)"].

Satz bestimmend ergeben sich die gleichen Faktoren wie in der Veranlagung. Aufgrund der quotenmässigen Zuteilung der Passiven (nach Lage der Aktiven) ergibt sich nun in jedem Jahr eine Schlechterstellung der Pflichtigen. Sie erhalten nach § 195 Abs. 2 des Aarg. Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG) Gelegenheit, sich zum Sachverhalt zu äussern."

In der Folge äusserte sich die Vertreterin des Rekurrenten mit Schreiben vom 6. November 2018 zur mit Schreiben vom 23. Oktober 2018 angedrohten Reformatio in peius.

4.1.3.

Mit dem angefochtenen Einspracheentscheid wurden CHF 375'000.00 (Anteil Einkauf) zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet. Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Allerdings zeigt sich bei der erneuten Prüfung eine weitere Schlechterstellung an. In der Buchhaltung sind 50 % der ordentlichen Beiträge sowie 50 % des Einkaufsbetrages verbucht. Entgegen der Aussage der Vertreterin sind die ordentlichen Beiträge sowie 50 % des Einkaufsbetrages verbucht. Entgegen der Aussage der Vertreterin sind die ordentlichen Beiträge in voller Höhe als (zusätzlicher) Abzug erfasst. Allerdings wurde vergessen, die verbuchten Einkaufsbeiträge in Höhe von CHF 375'000 zum Einkommen aufzurechnen. Diese wurden bereits unter Ziff. 13.1 vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Ohne die Aufrechnung würde der Betrag gleich doppelt in Abzug gebracht. Der Betrag von CHF 375'000 wird im Verhältnis 1 : 9 zwischen den Kantonen AG und ZH aufgerechnet."

4.1.4.

Aus der Gegenüberstellung des Schreibens des Steueramtes R. vom 23. Oktober 2018 und den Ausführungen im Einspracheentscheid ergibt sich ohne Weiteres, dass die "vergessene" Aufrechnung von CHF 375'000.00 zu einer Erhöhung des steuerbaren Einkommens im Einspracheverfahren führt, welche dem Rekurrenten und der Beigeladenen vor Entscheidfällung nicht konkret bzw. gar nicht angedroht wurde. Zu dieser Erkenntnis ist auch das KStA in seiner Vernehmlassung im Rekursverfahren gekommen. Die Steuerkommission R. hat damit den Anspruch der Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör verletzt.

4.2.

4.2.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt

nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

4.2.2.

In der Stellungnahme der Vertreterin des Rekurrenten vom 6. November 2018 wurde geltend gemacht, die ordentlichen BVG-Arbeitnehmerbeiträge von CHF 89'943.00 seien nicht berücksichtigt worden. Sinngemäss wurde damit deren Abzug beantragt. Die Steuerkommission R. hat sich dazu im angefochtenen Einspracheentscheid mit keinem Wort geäußert. Damit hat sie ihre Begründungspflicht und damit wiederum den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

4.3.

4.3.1.

Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führt in der Regel zu einer Rückweisung der Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens (schwere Verfahrensfehler). Von einer Rückweisung der Sache kann indessen ausnahmsweise selbst bei schwerwiegenden Verfahrensfehlern abgesehen werden, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Parteien nicht zu vereinbaren wäre (VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134], mit Hinweis auf BGE 133 I 201).

4.3.2.

Da vorliegend (vgl. nachfolgende Erw. 5) in Bezug auf die steuerliche Behandlung der Einkaufsbeiträge und der ordentlichen BVG-Beiträge übereinstimmende Anträge (massgeblich ist seitens der Steuerbehörden der Antrag des KStA) vorliegen, kann hier ausnahmsweise auf eine Rückweisung verzichtet werden. Hingegen ist der mehrfachen Verletzung des rechtlichen Gehörs bei der Kostenverlegung Rechnung zu tragen.

5.

5.1.

Mit der Steuererklärung deklarierten der Rekurrent und die Beigeladene ein Einkommen des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 963'539.00. Weiter wurden Einkäufe in die 2. Säule von CHF 464'943.00 (darin enthalten ½-Anteil am Einkauf in die 2. Säule von CHF 750'000.00 gemäss Bestätigung der F. AG vom 18. Januar 2013 sowie ½-Anteil an den persönlichen BVG-Beiträgen von CHF 89'943.00) geltend gemacht. Die Geschäftsaktiven wurden mit CHF 4'050'029.00 angegeben.

5.2.

Die Steuerkommission R. nahm mit der Veranlagung verschiedene Korrekturen und Aufrechnungen vor. Sie stützte sich dabei insbesondere auch auf den Bericht des KStA BP vom 12. Dezember 2017. Im Bericht KStA BP wurde zum Einkauf in die berufliche Vorsorge (2.Säule) ausgeführt:

"Per 01.01.2010 hat sich der Pflichtige der Sammelstiftung BVG der F. angeschlossen. Es ist ein Jahreslohn von Fr. 835'200 versichert. Der versicherte Lohn ist in den geprüften Jahren angemessen. Die getätigten Einkäufe sind BVG-konform.

Die BVG-Beiträge und die Einkäufe der Jahre 2010, 2011 wurden erst im 2012 geleistet. Der von der Sammelstiftung im Jahr 2012 in Rechnung gestellte Verzugszins stellt weder einen geschäftsmässig begründeten Aufwand noch einen Schuldzinsaufwand dar und kann steuerlich nicht gewährt werden."

Aufgerechnet wurden die von der F. in Rechnung gestellten Schuldzinsen auf dem Einkauf von CHF 31'892.00. Weiter wurden die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 808'600.00 und die Einkünfte aus Kommandit-, Kollektiv- und einfacher Gesellschaft auf CHF 577'844.00 festgesetzt.

5.3.

In der Einsprache liess der Rekurrent ausführen, dass nach bundesgerichtlicher Praxis Selbständigerwerbende den Einkauf in die Pensionskasse im Umfang von 50 % als geschäftsmässig begründeten Aufwand verbuchen und damit beim AHV-pflichtigen Einkommen in Abzug bringen könnten. Mit der von den Steuerbehörden vorgenommenen Korrektur ändere sich zwar das steuerbare Einkommen nicht, das AHV-pflichtige Einkommen aber schon. Die auf den Einkäufen in Rechnung gestellten Verzugszinsen müssten, wenn nicht als Geschäftsaufwand akzeptiert, als private Schuldzinsen berücksichtigt werden. Weiter wurde ausgeführt: "Die Anteile am Baukonsortium G. sowie E. können von uns nicht nachvollzogen werden und entsprechen nicht dem Einschätzungsvorschlag 12. Dezember 2017."

5.4.

5.4.1.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2018 wurde dem Rekurrenten und der Beigeladenen eine Reformatio in peius angedroht. Dabei wurde ausgeführt, die gemäss Bericht KStA BP ermittelten Anteile seien in der Veranlagung netto und damit nach Verrechnung der Aktiven und Passiven erfasst worden. Im Bericht KStA BP seien die Aktiven und Passiven demgegenüber brutto (getrennt) aufgelistet worden. Im Einspracheverfahren werde die Erfassung wie im Bericht KStA BP brutto vorgenommen. Zwar ergäben sich satzbestimmend die gleichen Steuerfaktoren. Hingegen resultiere aufgrund

der quotenmässigen Zuteilung der Aktiven und Passiven nach Lage der Aktiven eine Schlechterstellung der Steuerpflichtigen.

Zu den BVG-Beiträgen wurde ausgeführt, es seien sämtliche Beiträge berücksichtigt worden, so dass sich keine Auswirkungen auf das steuerbare Einkommen ergäben.

5.4.2.

In der Stellungnahme der Vertreterin der Rekurrenten vom 6. November 2018 wurde erklärt, dass ordentliche BVG-Arbeitnehmerbeiträge von CHF 89'943.00 nicht zum Abzug zugelassen worden seien. Zudem seien die zusätzlichen Einkäufe in die Pensionskasse bei der Meldung des beitragsrelevanten Einkommens an die AHV zu berücksichtigen.

5.5.

Mit dem angefochtenen Einspracheentscheid wurde festgehalten, dass sämtliche Einkäufe in die 2. Säule berücksichtigt worden seien. Es ergebe sich keine Veränderung des steuerbaren Einkommens, weshalb auf den Antrag nicht einzutreten sei. AHV-rechtliche Auswirkungen änderten daran nichts.

Gleichzeitig wurde festgestellt, dass in der Buchhaltung 50 % der ordentlichen Beiträge und 50 % der Einkaufsbeiträge an die 2. Säule verbucht worden seien. Die ordentlichen Beiträge an die 2. Säule seien jedoch in vollem Umfang zusätzlich zum Abzug zugelassen worden. Allerdings sei vergessen worden, die verbuchten Einkaufsbeiträge im Betrag von CHF 375'000.00 zum Einkommen aufzurechnen. Der gleiche Betrag sei bereits unter Ziff. 13.1 vollumfänglich zum Abzug zugelassen worden. Ohne Aufrechnung resultiere eine doppelte Berücksichtigung des Abzuges. Der Betrag von CHF 375'000.00 sei im Verhältnis 1 : 9 zwischen den Kantonen Aargau und Zürich aufzurechnen.

Zum Abzug zugelassen wurden die auf dem Einkauf 2010 erhobenen Schuldzinsen von CHF 31'892.00. In diesem Punkt wurde die Einsprache gutgeheissen.

Weiter wurden die "Vermögensanteile" überprüft. Dabei wurde statt einer Netto-Erfassung neu eine Brutto-Erfassung gewählt. Aufgrund der deshalb neu vorgenommenen Steuerauscheidung wurde das steuerbare Einkommen in Reformatio in peius androhungsgemäss auf CHF 314'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 865'600.00) und das steuerbare Vermögen auf CHF 454'000.00 (satzbestimmendes Vermögen unverändert) erhöht.

5.6.

Mit Rekurs wird eine Reduktion des steuerbaren Einkommens auf CHF 176'090.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 400'715.00) beantragt. Im Wesentlichen wurde geltend gemacht, der anteilige Arbeitgeberanteil am Einkauf von CHF 375'000.00 sei mit dem Einspracheentscheid doppelt aufgerechnet worden. Die ordentlichen BVG-Beiträge von CHF 89'943.00 seien sodann nicht zum Abzug zugelassen worden. Die ordentlichen BVG-Arbeitnehmerbeiträge sowie der BVG-Arbeitnehmeranteil am Einkauf seien dem Privatkonto des Rekurrenten belastet worden.

5.7.

Das KStA beantragte mit der Vernehmlassung eine teilweise Gutheissung des Rekurses. Es wurde mit detaillierter Begründung dargelegt, dass die ordentlichen Arbeitnehmerbeiträge der beruflichen Vorsorge im Betrag von CHF 89'943.00 und der hälftige Einkauf von CHF 375'000.00 nicht berücksichtigt worden seien. Demgegenüber beantragte das KStA mit der Vernehmlassung die Aufrechnung der auf den Einkäufen geschuldeten Schuldzinsen von CHF 31'892.00. Zum einen wurde ausgeführt, die Steuerkommission habe die umstrittenen Schuldzinsen von CHF 31'892.00 im Einspracheverfahren "erneut" gewährt. Zudem wurde der Abzug von CHF 31'892.00 auch grundsätzlich als unzulässig bezeichnet.

5.8.

In der Replik wurde vom Rekurrenten geltend gemacht, im Jahr 2010 sei eine BVG-Kadervorsorge abgeschlossen worden, welche zu erheblich höheren Prämien ab dem Jahr 2010 geführt hätten. Die Zahlung von CHF 370'000.00 auf dem Konto 4060 habe die ordentlichen Beiträge 2010 und 2011 betroffen. Nachdem ein Ausgleich des Kontokorrents im Jahr 2012 erfolgt sei, seien die Verzugszinsen für die periodischen ordentlichen Beiträge der Jahre 2010 bis 2012 mit CHF 31'891.00 belastet worden. Es handle sich um geschäftsmässig begründeten Aufwand. Auch wenn es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand handeln sollte, seien diese als private Schuldzinsen gemäss § 40 Abs. 1 lit. a StG abziehbar. Da die Aufrechnung der Schuldzinsen bei den totalen Einkünften des Architekturbüros erfolgt seien, müsse ein Abzug als Schuldzins zugelassen werden.

5.9.

Nachfolgend wird zuerst auf die abziehbaren BVG-Beiträge und anschliessend auf die geltend gemachten Schuldzinsen eingegangen.

6.

6.1.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in langjähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Oficialmaxime als zulässig, übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten zur Erledigung des Verfahrens stattzugeben, sofern sich diese – nach einer summarischen

Prüfung – als gesetzmässig erweisen und allfällige Zugeständnisse der Beteiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301]; SGE vom 22. April 2021 [3-RV.2019.52]). Das ist vorliegend in Bezug auf die Aufrechnung des BVG-Einkaufs und in Bezug auf die aufgerechneten ordentlichen BVG-Beiträge der Fall, obwohl das Gemeindesteueram R. die Abweisung des Rekurses beantragt. Massgeblich ist der Antrag des KStA (VGE vom 21. April 2005 [BE.2004.00176-K2, Art. 20]).

6.2.

Mit Rekurs wird geltend gemacht, das steuerbare Einkommen sei um CHF 464'943.00 zu hoch veranlagt worden. Diese Auffassung wird in der Vernehmlassung des KStA zu Recht geteilt. Dort wird mit detaillierter Begründung aufgezeigt, dass die ordentlichen Arbeitnehmerbeiträge der beruflichen Vorsorge im Betrag von CHF 89'943.00 (1/2-Anteil an den mit Beitragsabrechnung der F. für den Rekurrenten in Rechnung gestellten CHF 179'886.25) und der hälftige Einkauf von CHF 375'000.00 (Bescheinigung der F. vom 18. Januar 2013 über den am 24. Dezember 2012 geleisteten Einkauf von CHF 750'000.00) nicht berücksichtigt wurden. "Die mit Einspracheentscheid vom 19. November 2018 verfüigten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erweisen sich gesamthaft im Umfang von Fr. 464'943 als übersetzt".

Dementsprechend ist der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen. Das satzbestimmende Einkommen ist um CHF 464'943.00 herabzusetzen.

7.

7.1.

7.1.1.

Mit dem Bericht vom 12. Dezember 2017 ermittelte das KStA BP abziehbare geschäftliche Schuldzinsen von CHF 32'899.00 ("verbuchte Schuldzinsen von CHF 64'791.00 ./. 31'892") zuzüglich CHF 8'879.00 ("verbuchte Schuldzinsen 'Baukonsortien' gem. Selbstdeklaration"), total CHF 41'778.00. Nicht berücksichtigt wurden Schuldzinsen von CHF 31'892.00 für "Verzugszins der F. für nicht im Jahr 2010 einbezahlte, aber steuerlich in Abzug gebrachte BVG-Beiträge und Einkäufe".

7.1.2.

Im Veranlagungsverfahren wurden Schuldzinsen im Gesamtbetrag von CHF 119'266.00 zum Abzug zugelassen:

"Schuldzinsen Geschäft (S)	64'791
Schuldzinsen Geschäft (S)	8'879
Schuldzinsen Privat	18'749
Schuldzinsen Privat / Steuerschulden	26'409
Verzugszins Steuern	438"

7.1.3.

Mit dem Einspracheentscheid berücksichtigte die Vorinstanz folgende Schulzinsen im Gesamtbetrag von CHF 151'158.00:

"Schuldzinsen Geschäft (S)	64'791
Schuldzinsen Geschäft (S)	8'879
Schuldzinsen Geschäft (S):VZZ BVG	31'892
Schuldzinsen Privat	18'749
Schuldzinsen Privat / Steuerschulden	26'409
Verzugszins Steuern	438"

7.1.4.

Vorliegend sind die privaten Schuldzinsen im Gesamtbetrag von CHF 45'596.00 nicht umstritten. Zu prüfen sind die geschäftlichen Schuldzinsen von insgesamt CHF 105'562.00.

7.2.

7.2.1.

Zu den im Einspracheverfahren zusätzlich zum Abzug zugelassenen Verzugszinsen von CHF 31'892.00 wurde von der Vorinstanz im Einspracheentscheid zur Begründung ausgeführt, dass im Jahr 2010 offenbar BVG-Beiträge und -Einkäufe nicht bezahlt worden seien, obwohl sie steuerlich in Abzug gebracht worden seien. Darauf seien Verzugszinsen von CHF 31'892.00 erhoben worden, die im Veranlagungsverfahren nicht berücksichtigt worden seien. "Wenngleich dieses Vorgehen fragwürdigen Charakter aufweist, sind die Verzugszinsen gemäss § 40 lit. a StG als Schuldzinsen abziehbar."

7.2.2.

In der Vernehmlassung des KStA wurde zum einen ausgeführt, Schuldzinsen von CHF 31'892.00 seien (in Abweichung zum Bericht KStA BP) doppelt gewährt worden, da diese in dem im Veranlagungsverfahren berücksichtigten Betrag von CHF 64'791.00 an geschäftlichen Schuldzinsen bereits enthalten gewesen seien.

Der Rekurrent habe sich im Jahr 2010 der  (BVG-Sammelstiftung) der F. angeschlossen. Die im Umfang von CHF 31'892.00 geltend gemachten Schuldzinsen entfielen nach eigenen Angaben auf solche im Zusammenhang mit Einkäufen. Da Einkäufe keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellten, seien diesbezügliche Verzugszinsen ebenfalls nicht geschäftsmässig begründet. Es seien Einkäufe getätigt worden, obwohl die reglementarischen periodischen Beiträge noch nicht oder nur teilweise beglichen worden seien. Deshalb seien die getätigten Zahlungen primär den geschuldeten ordentlichen Beiträgen zuzuordnen, bevor überhaupt von einem freiwilligen Einkauf die Rede sein könne. Wenn der Versicherte als Selbständigerwerbender die Zahlungen in die Pensionskasse

selber koordiniere bzw. seine ordentlichen Beiträge nicht bezahle und stattdessen Einkäufe tätige, so stelle der Verzugszins auf den weiterhin geschuldeten Beiträgen faktisch einen Verzugszins auf den Einkäufen dar, der steuerlich nicht absetzbar sei.

7.3.

Der Rekurrent lässt in der Replik geltend machen, die Schuldzinsen von CHF 31'892.00 seien bereits mit der Veranlagungsverfügung vom 17. Dezember 2018 zu den totalen Einkünften des Architekturbüros aufgerechnet worden. Im Jahr 2010 sei die BVG-Vorsorge des Architekturbüros des Rekurrenten mit einer Kaderversicherung verbessert worden. Das habe zu erheblich höheren Prämien ab dem Jahr 2010 geführt, welche ab 2011 bezahlt worden seien. Pensionskasseneinkäufe habe der Rekurrent erstmals 2011 geleistet. Die Darstellung der Zahlungsflüsse in den Beilagen zur Vernehmlassung des KStA sei nicht korrekt bzw. die Zahlungen seien (mit Ausnahme der Zahlung von CHF 370'000.00) den falschen Jahren zugewiesen. Aus den Kontokorrentauszügen der F. der Jahre 2021 – 2014 gehe klar hervor, dass auf das Kontokorrent keine Einkaufsbeiträge zu Gunsten des Rekurrenten geleistet worden seien. Mit der Zahlung vom 26. November 2012 sei das Kontokorrent im Betrag von CHF 192'080.75 ausgeglichen worden. Nach Ausgleich des Kontokorrents des Jahres 2012 seien die Verzugszinsen für die periodischen ordentlichen Beiträge der Jahre 2010 – 2012 mit CHF 31'891.90 berechnet und dem Kontokorrent belastet worden. Auch wenn diese Schuldzinsen nicht dem geschäftsmässigen Aufwand zuzurechnen sein sollten, seien sie als private Schuldzinsen abziehbar. Das satzbestimmende Einkommen wurde wie folgt berechnet:

	"CHF	CHF
Satzbestimmendes Einkommen veranlagt		865'658
abzügl. 50 % des PK-Einkaufs	-375'000	
abzügl. AN-Beiträge BVG	-89'943	
zuzügl. Im Einspracheverfahren doppelt gewährte Schuldzinsen	<u>31'892</u>	<u>-433'051</u>
Satzbestimmendes Einkommen neu		<u><u>432'607"</u></u>

7.4.

7.4.1.

Zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten gehören nach § 36 Abs. 1 lit. f StG die Zinsen auf Geschäftsschulden. Ebenso sind auch die privaten Schuldzinsen im Umfang der steuerbaren Vermögenserträge und weiterer CHF 50'000.00 von den Einkünften abziehbar (§ 40 Abs. 1 lit. a StG). Abziehbar sind sodann die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (§ 40 Abs. 1 lit. d StG).

7.4.2.

Daraus ergibt sich, dass die geltend gemachten CHF 31'892.00 – unter welchem Titel auch immer – von den Einkünften abgezogen werden können. Damit muss nicht entschieden werden, ob es sich um geschäftliche oder private Schuldzinsen handelt. Ebenso muss nicht entschieden werden, ob es sich um einen Anteil an den ordentlichen (periodischen) BVG-Beiträgen oder um Einkaufsbeiträge an die Einrichtung der beruflichen Vorsorge handelt.

7.4.3.

Zu korrigieren ist damit einzig der mit dem angefochtenen Einspracheentscheid doppelt gewährte Abzug von CHF 31'892.00. Davon wird zu Recht sowohl in der Vernehmlassung des KStA wie auch in der Replik der Vertreterin ausgegangen.

8.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist das satzbestimmende Einkommen von CHF 865'658.00 um CHF 433'051.00 auf CHF 432'607.00 herabzusetzen. Die Steuerkommission R. wird angewiesen, eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

9.

9.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen der Rekurrent und die Beigeladene gemessen an den Rekursanträgen zu rund 90 %. Zu berücksichtigen ist sodann bei der Kostenverlegung die Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Steuerkommission R.. Dementsprechend sind die Kosten des Rekursverfahrens vollumfänglich auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 und 3 StG).

9.2.

9.2.1.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin beläuft sich auf CHF 12'654.75 (inkl. MWSt), betrifft jedoch auch das Parallelverfahren 3-RV.2019.31 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013. Es ist daher geboten, den geltend gemachten Aufwand auf die beiden Verfahren aufzuteilen. Dem geltend gemachten Aufwand entsprechend entfallen rund 40 % mit CHF 5'061.90 auf das vorliegende Verfahren.

9.2.2.

Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.

2015.160]). In analoger Anwendung des Anwaltstarifes (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT ist den Rekurrenten eine Parteientschädigung von CHF 3'500.00 (inkl. 7.7 %) zuzusprechen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 432'607.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission R. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Dem Rekurrenten wird eine Parteientschädigung von CHF 3'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

die Beigeladene B.

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt R.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim  **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001  Aarau**, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

(Aarau), 24. Februar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

(Heuscher)

(Bernhard)